

Audience publique du 21 janvier 2004

Recours formé par

Monsieur ..., ...

contre des bulletins de l'impôt sur le revenu et un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés émis respectivement par les bureaux d'imposition Luxembourg 10 et sociétés Luxembourg 3 en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 16411 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 9 mai 2003 par Maître Mario DI STEFANO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation 1) d'un bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988 émis en date du 16 mars 1989 par le bureau d'imposition Luxembourg 10 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, 2) d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année fiscale 1988 émis en date du 29 septembre 1993 par le bureau d'imposition sociétés Luxembourg 3 à l'encontre de la société en commandite simple CASINO ..., ainsi que 3) d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988 émis en date du 14 octobre 1993 par le bureau d'imposition Luxembourg 10 à son encontre ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2003 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 novembre 2003 par Maître Mario DI STEFANO pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées au dossier et plus particulièrement les bulletins critiqués ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Mario DI STEFANO et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 novembre 2003.

Suivant contrat de cession du 10 août 1988, Monsieur ... a cédé son entière participation dans la société en commandite simple CASINO ... moyennant un prix de 60.750.000 LUF.

En date du 16 mars 1989, le bureau d'imposition Luxembourg 10 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Monsieur ... un bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu pour l'année 1988 fixant le montant des revenus à imposer à 42.153.730 LUF et renseignant une cote d'impôt de 12.034.890 LUF.

Par l'intermédiaire de la société civile KPMG Peat Marwick Inter-Revision de Luxembourg, Monsieur ... a fait introduire par courrier du 24 avril 1989 une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* ». A travers ce même courrier, le directeur fut informé que Monsieur ... avait établi son domicile à L'avocat à la Cour chargé dans la suite de suivre cette voie de recours compléta la motivation à la base de cette réclamation par courrier du 14 juillet 1989.

Le 29 septembre 1993, le bureau d'imposition sociétés 3 émit à l'encontre de la société en commandite simple CASINO ... un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1988. Ledit bulletin ayant été adressé au mandataire de Monsieur ..., celui-ci, par courrier du 14 octobre 1993, a fait introduire une réclamation auprès du directeur à son encontre.

En date du 14 octobre 1993, le bureau d'imposition Luxembourg 10 émit à l'encontre de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1988, lequel diffère du bulletin provisoire du 16 mars 1989 pour autant qu'il fixe le montant des revenus à imposer du chef du bénéfice commercial, constitué par le bénéfice de cession, au montant de 36.929.173 LUF, correspondant à un impôt de 10.543.090 LUF. Par courrier recommandé du 9 août 2000, Monsieur ... a fait introduire une réclamation auprès du directeur à l'encontre dudit bulletin du 14 octobre 1993.

Aucune décision directoriale n'étant intervenue à la suite des réclamations successives introduites par Monsieur ... en dates respectivement des 24 avril 1989, 14 octobre 1993 et 9 août 2000, Monsieur ..., suivant requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 mai 2003, a fait introduire un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins ayant fait l'objet desdites réclamations.

Par application des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931, telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* » (AO), et de l'article 8 (3) alinéas 1^{er} et 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal. Il s'ensuit que le recours en annulation introduit à titre subsidiaire est irrecevable.

1. Concernant le bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu 1988

Le recours en réformation dirigé contre ledit bulletin ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Le demandeur conclut d'abord à l'irrégularité du bulletin provisoire déferé au niveau de sa notification, en faisant valoir qu'il lui fut adressé à l'adresse « ..., », alors qu'il n'aurait pas eu son domicile à cette adresse. Il fait valoir que dans la mesure où il n'aurait pas désigné Monsieur ... comme représentant fiscal conformément au paragraphe 89 AO et que par ailleurs celui-ci n'aurait même pas eu son adresse à l'endroit indiqué correspondant aux bureaux de la Dresdner Bank, le bulletin litigieux lui serait inopposable, étant donné que les prescriptions sur la notification seraient à observer sous peine de nullité.

Le délégué du Gouvernement rétorque que le bureau d'imposition Luxembourg 10 n'aurait été informé qu'après la notification du bulletin de la dénonciation du domicile élu en date du 25 octobre 1988 par Monsieur ..., de sorte que le bulletin aurait été régulièrement notifié et aurait porté ses effets conformément au paragraphe 91 AO.

Il se dégage des pièces versées au dossier fiscal que suivant déclaration écrite du 25 octobre 1988, Monsieur ... a conféré mandat à « *Monsieur ...,* », mandat, établi conformément au paragraphe 89 AO, de recevoir tous les écrits concernant l'imposition qui lui seront adressés de la part de l'administration des Contributions du Grand-Duché de Luxembourg, de manière à avoir valablement élu domicile à l'adresse retenue pour la notification du bulletin sous examen.

Dans la mesure où le demandeur reste en défaut d'établir une dénonciation de sa part de ce domicile élu avant la notification du bulletin datant du 16 mars 1989, le premier moyen basé sur une irrégularité de la notification intervenue laisse d'être fondé, étant donné que face à l'existence d'une élection expresse de domicile, il aurait appartenu au demandeur d'informer en temps utile l'administration d'un éventuel changement intervenu à cet égard.

Quant au fond, le demandeur fait valoir que les conditions d'application de l'article 117, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) n'auraient pas été réunies et ce à un double égard : d'abord en ce que la condition du « *péril en la demeure* » ferait défaut faute pour l'administration de disposer d'un quelconque élément matériel ayant pu mettre en cause le règlement de tous les impôts qui seraient éventuellement dus au Luxembourg, et ensuite en ce que le texte de l'article 117 alinéa 3 LIR serait tout à fait clair en précisant qu'une imposition provisoire ne peut intervenir *qu'au courant de l'année d'imposition*, de sorte que le bulletin sous examen serait entaché d'une irrégularité devant entraîner sa nullité.

L'article 117 (3) LIR dispose comme suit : « *lorsqu'il y a péril en la demeure pour le recouvrement de l'impôt, l'administration est en droit de procéder à une imposition provisoire au courant de l'année d'imposition, le cas échéant pour partie des revenus imposables de cette période seulement.* »

Face au caractère clair et non équivoque de cette disposition d'exception, il y a lieu de constater que le bulletin litigieux concernant l'année d'imposition 1988, émis seulement au cours de l'année fiscale 1989, est intervenu au mépris des prescriptions légales afférentes de l'article 117 (3) LIR en ce que l'imposition provisoire y portée n'a pas été effectuée au courant de l'année d'imposition concernée.

Le pouvoir de procéder à une imposition provisoire étant strictement circonscrit quant à l'époque de son exercice à l'année d'imposition concernée, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation, de prononcer l'annulation du bulletin litigieux.

2. Quant au bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'année 1988

Le recours en réformation dirigé contre ledit bulletin ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Le demandeur conclut d'abord à une irrégularité au niveau de la notification intervenue en faisant valoir que ledit bulletin fut émis à l'encontre du CASINO ... s.e.c.s., à l'adresse de Maître ... , mais que ce dernier, tout en étant son propre mandataire, n'aurait pas pour autant été le mandataire de la société en commandite simple destinataire du bulletin, ni autrement habilité à recevoir le document en question, de sorte que la notification ne serait pas intervenue valablement. Il en déduit que les prescriptions de l'article 74-2 du code de procédure civile, applicables à l'époque par l'effet du paragraphe 88 AO, n'auraient pas été respectées en l'espèce et que le bulletin litigieux serait dès lors frappé de nullité et lui serait en tout état de cause inopposable.

Si le bureau d'imposition peut certes se prévaloir des dispositions du paragraphe 219, alinéa 1^{er} AO pour opposer, le cas échéant, une présomption de représentation à l'un des associés d'une société en commandite simple, cette facilité au niveau de la notification reconnue à l'administration n'enlève en rien au fait que les revenus d'une société de personnes sont imposables directement dans le chef de ses associés et que partant un bulletin d'établissement des revenus d'une entreprise collective émis par application du paragraphe 215 AO est destiné, par essence, aux associés, même si des facilités au niveau de la notification sont prévues par la loi par l'institution d'un mécanisme de représentation.

En l'espèce, il est constant que le demandeur, destinataire par essence du bulletin litigieux, a reçu notification de ce dernier via son propre mandataire, en l'occurrence Maître ... auquel ledit bulletin fut concrètement adressé, de sorte que le demandeur ne saurait se prévaloir utilement d'une irrégularité au niveau de la notification en l'espèce.

Le demandeur conclut ensuite à l'existence d'une irrégularité au niveau de la procédure d'imposition en faisant valoir que l'administration aurait omis d'informer la société CASINO ..., ainsi que lui-même de son intention d'établir le bulletin litigieux en refusant l'application de l'exonération prévue par l'article 12 de la loi modifiée du 20 avril 1977 relative à l'exploitation des jeux de hasard et des paris relatifs aux épreuves sportives, de manière à avoir violé leurs droits tels que découlant des paragraphes 204 (1) et 205 (3) AO, alors que cette question concernerait le principe-même de l'imposition du bénéfice de cession.

Le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition, ne s'étend pas à l'hypothèse où la divergence de vue mise en avant par le contribuable se réduit en substance à une question d'application de la loi qui relève de la seule compétence du bureau d'imposition

(cf. trib. adm. 19 juillet 2000, n° 11009 du rôle, Pas. adm. 2003, Impôt, n° 253 et autres références y citées, p. 383).

En l'espèce, la question soulevée par le demandeur a trait directement à l'application de l'article 12 de la loi modifiée du 20 avril 1977 précitée, de sorte qu'une violation des paragraphes 204 (1) et 205 (3) AO ne saurait être utilement invoquée dans ce contexte. Il s'ensuit que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Quant au fond, le demandeur fait valoir que le bénéfice par lui réalisé lors de la cession de ses parts sociales dans la s.e.c.s. CASINO ... serait à considérer comme un revenu du produit des jeux au sens de l'article 12, 5. de la loi modifiée du 20 avril 1977 précitée devant à ce titre bénéficier de l'exonération de l'impôt sur le revenu. A l'appui de ses conclusions, il se réfère à la systématique et à la logique du droit fiscal luxembourgeois par lui ainsi mises en avant et met en garde contre une éventuelle confusion entre, d'un côté, la délimitation en amont du produit des jeux par rapport à d'autres types de revenus, et, d'un autre côté, le traitement fiscal, en aval, à appliquer à ce produit des jeux lorsqu'il entre en ligne de compte pour la détermination du bénéfice des co-exploitants. Il expose à cet égard que suivant la systématique du droit fiscal national, le produit des jeux ne constituerait pas une catégorie de revenus à part, de sorte que par le renvoi opéré par l'article 12, 4. de la loi modifiée du 20 avril 1977 précitée aux lois générales sur l'imposition ainsi rendues applicables, il ne ferait pas de doute que le produit des jeux fait partie des revenus entrant normalement en compte pour la détermination du bénéfice commercial, de manière à devoir suivre le traitement tel que préconisé par les lois fiscales pour cette catégorie de revenus. Il en déduit qu'il n'y aurait pas de différence entre les notions de « *produit* », « *revenus* » et « *bénéfice* », les produits des jeux étant en fait des revenus qui deviendraient, après déduction des frais, des bénéfices.

Le demandeur entend déduire de ces considérations qu'il n'existerait pas, en aval, de limite à l'exonération accordée au produit des jeux, laquelle serait de ce fait appelée à se perpétuer tout au long de l'acheminement de tous ces produits vers le co-exploitant, la seule limite à tracer étant celle, en amont, avec les autres revenus qui ne font pas l'objet du prélèvement spécial.

En relevant le caractère particulier du système d'imposition forfaitaire applicable en la matière où la base imposable est non pas le bénéfice, mais le produit des jeux, ainsi que le caractère très élevé du taux applicable, le demandeur signale que le corollaire de ce prélèvement conséquent serait nécessairement une exonération de ce même produit des jeux des autres impôts qui le grèveraient normalement, laquelle exonération, par référence à un arrêt rendu en date du 8 mars 1995 par le Bundesfinanzhof dans cette même matière, devrait être des plus étendues, le prélèvement ayant un effet libératoire et se perpétuant, d'après le demandeur, jusqu'à la distribution au co-exploitant.

Estimant ainsi que seuls les revenus continués aux co-exploitants qui n'ont pas fait l'objet de la retenue spéciale seraient à soumettre à l'impôt sur le revenu, le demandeur fait valoir que ce traitement serait non seulement applicable au bénéfice courant, mais également au bénéfice de cession ou de cessation, étant donné que le bénéfice de cession de parts dans une société en commandite simple n'entrerait pas dans une catégorie de revenus à part, mais ferait partie intégrante du bénéfice commercial du co-exploitant et qu'il serait logique de considérer que l'exploitation d'une entreprise comprend tous les événements de la vie de cette entreprise à partir de sa fondation jusqu'à sa cession ou cessation.

A l'appui de ces conclusions le demandeur se réfère en outre à une prise de position du ministre des Finances luxembourgeois du 11 février 1981 où il est dit que « *Spielbankengewinne unterliegen, sofern es sich nicht um Dividenden aus Aktien handelt, keiner weiteren Besteuerung* », pour conclure que contrairement au bénéfice de cession réalisé sur des parts dans une société anonyme, celui réalisé, à l'instar de celui litigieux, par rapport à des parts d'une société en commandite simple devrait bénéficier de l'exonération de l'article 12, 5. de la loi modifiée du 20 avril 1977 précitée.

La loi modifiée du 20 avril 1977 précitée, en son article 12.1., prend le soin de définir comme suit avec toute la précision requise le produit des jeux sur lequel l'Etat opère un prélèvement et qui, d'après les dispositions de son article 12, 5., est exonéré des impôts frappant le revenu et la fortune, ainsi que de la taxe sur la valeur ajoutée :

« L'Etat opère un prélèvement sur le produit des jeux. Ce produit est constitué :

a) pour les jeux de contreparties (boules, roulette, trente et quarante, etc.) par la différence entre l'avance initiale faite par l'établissement, éventuellement augmentée des avances complémentaires, et l'encaisse constatée en fin de partie, cette différence étant cependant diminuée des abattements précisés ci-après. Une perte éventuelle en fin de partie est reportable sur le résultat des journées suivantes.

La différence est diminuée d'un abattement de 25 % pour frais et d'un abattement supplémentaire, ne pouvant excéder 10 %, correspondant au déficit résultant de manifestations artistiques de qualité organisées par l'établissement ;

b) pour les jeux de commerce (bridge, etc.) et de cercle (baccara, écarté, etc.) par le montant intégral des redevances perçues au profit de l'établissement à l'occasion des parties engagées. »

Face aux termes clairs et précis employés par le législateur, il y a dès lors lieu de conclure qu'en se référant au produit des jeux, le législateur a visé le revenu tel que dégagé par les jeux de contrepartie, de commerce et de cercle expressément toisés respectivement sub a) et b) à l'article 12, 1. de la même loi, dans les limites et sous les précisions y définies, sans qu'un fait générateur autre que les jeux ainsi envisagés par la loi ne puisse entrer en ligne de compte.

Or, le bénéfice réalisé lors de la cession d'une part sociale trouvant sa source dans l'opération de cession, il ne saurait être assimilé au produit des jeux visé à l'article 12, 5. de la loi modifiée du 20 avril 1977 précitée, sous peine de méconnaître à la fois la portée et la terminologie de la loi. Une opération de cession de parts sociales constitue en effet une opération juridique précise, circonscrite tant sur le plan fiscal qu'en matière de droit des sociétés, distincte d'une opération de jeux et non-susceptible d'y être assimilée par extrapolation en fonction de l'objet social de la société commerciale concernée par l'opération de cession.

Cette conclusion ne saurait être éternée par la prise de position précitée du ministre des Finances du 11 février 1981 versée au dossier par le demandeur, étant donné que l'hypothèse y visée de la distribution de dividendes, si elle peut certes être utilement invoquée

au sujet de la question de la soumission à l'impôt sur le revenu du bénéfice directement dégagé dans le chef d'un associé d'une société en commandite simple à partir de ses parts sociales, lequel est certes pour le moins en partie directement généré par les opérations de jeux visée à l'article 12,1 sub a) et b) de la loi modifiée du 20 avril 1977, ne saurait toutefois être confondue avec l'hypothèse sous examen d'un bénéfice dégagé à l'occasion de la cession de parts sociales, le fait générateur du produit n'étant pas le même et le lien avec le produit du jeu n'étant tout au plus qu'indirect.

La même conclusion s'impose relativement aux éléments de la pratique administrative allemande invoquée par le demandeur, étant donné que la « *Neuordnung der Besteuerung von Mitunternehmern der Spielbanken* », ainsi que le commentaire afférent versé en cause ont pour objet les revenus continués aux co-exploitants, non-litigieux en l'espèce, et non pas le bénéfice de cession ou de cessation réalisé à un stade subséquent par rapport à un objet cédé globalement différent, de sorte à rester sans incidence sur l'objet du litige.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le recours dirigé contre le bulletin litigieux du 29 septembre 1993 émis par le bureau d'imposition sociétés 3 à l'encontre de la s.e.c.s. CASINO ... laisse d'être fondé.

1. Concernant le bulletin de l'impôt sur le revenu 1988

Au-delà de toute considération tenant à la régularité de la notification dudit bulletin, force est de constater que les critiques formulées par le demandeur ont trait exclusivement au bénéfice de cession établi en commun conformément au paragraphe 215 AO, de sorte que c'est à juste titre que le délégué du Gouvernement fait valoir que le recours, dans ce volet, se heurte aux prévisions du paragraphe 331 AO.

En effet, un contribuable qui est co-exploitant d'une entreprise collective dont le bénéfice est fixé par bulletin d'établissement séparé et en commun ne saurait être admis à critiquer la détermination du bénéfice de l'entreprise dans le cadre d'un recours dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis à son égard et reprenant sa part du bénéfice ainsi fixée dans ses bases d'impôt personnel. Un recours contre un bulletin de l'impôt sur le revenu dont les moyens visent en réalité la fixation du bénéfice de l'entreprise collective par le bulletin d'établissement séparé et en commun encourt dès lors l'irrecevabilité (cf. trib. adm. 3 mai 2000, n° 11000 du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 329 et autres références y citées, p. 399).

Il se dégage des considérations qui précèdent que le recours dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988 émis en date du 14 octobre 1993 est irrecevable.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable pour autant que dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988 ;

reçoit le recours en réformation en la forme pour autant que dirigé contre le bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988 et le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année fiscale 1988 ;

déclare le recours fondé pour autant que dirigé contre le bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu 1988 et, dans le cadre du recours en réformation, annule ledit bulletin ;

déclare le recours en réformation non fondé pour le surplus ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 21 janvier 2004 par :

M. Delaporte, premier vice-président,
Mme Lenert, premier juge,
M. Schroeder, premier juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Delaporte